

ソビエト会計発達史

——1946年から1950年まで——

森 章

は じ め に

本稿は前稿「ソビエト会計発達史——1941年から1945年まで」([26] 35-46)の続編である。

前稿においては、ソ連で「大祖国戦争」と呼ばれている第2次世界大戦の時期におけるソビエト会計の史実をみながら、第1に、会計の正常な実施は戦争のため困難となり、会計の変則的な実施が余儀なくされたこと、第2に、会計には戦時経済の要請に応えるべき課題があたえられ、その課題が解決されていたこと、第3に、戦時の苦難の時代に、ソビエト会計人は銃後と戦線でそれぞれの職責をみごとに果たしたこと、を明らかにした。

そこで、前稿での以上のような考察をふまえて本稿においては、1946年から1950年までの戦後経済におけるソビエト会計の史実をみていくことにしたい。

ところで、1946年から1950年までのソ連は、丁度、第4次5カ年計画期(1946-50年)にあたる。第4次5カ年計画の主要な目的は、「国の被災地区を復興し、工業と農業の戦前の水準を回復し、ついでこれを大幅にこえる」([22] 894)ことであった。社会主義制度のもとでの戦後経済の復興は、激動なしに、計画的におしすすめられ、「1948年にはソ連邦の工業生産額は戦前の水準に達したばかりでなく、それをこえた。工業は異常な短期間に復興」([22] 899)した。こうして、国民経済の復興といっその発展をめざす第4次5カ年計画は期限前に遂行されたのである。

この第4次5カ年計画期においては、まず、通貨と商品の流通面に残した戦

争の爪跡を取除くための通貨改革と切符配給制の廃止がおこなわれた。また、戦後経済の復興にさいして、一方に機械・設備、原材料・燃料などの生産ファンドを余分にもっている企業と、他方にこれらの生産ファンドに不足している企業とがあらわれ、この不均等をなくすための社会主義競争の新しい形態として、固定ファンド利用向上運動や流動資産回転促進運動がこれまでの生産増大や原価引下げ運動と並行して展開された。さらに、平時経済の要求に照応した新しい計画管理機構の再編がおこなわれて、1946年3月には人民委員部は省に改組され、1948年10月には Gosplan の中央統計局はソ連邦閣僚会議付属中央統計局として独立した。

ソビエト会計はこうした戦後の経済復興といっそうの発展という要請に対応して会計上の諸問題を解決していった。

そして、これまでのソ連における会計の発展を基礎にして、戦後、ソビエト会計が解決した会計の課題のうち若干の問題は、第2次世界大戦後に成立したヨーロッパの社会主義諸国における資本主義会計の継承・改編と社会主義会計の創出・形成にとって大きな影響を与えたのである。

1 終戦直後のソビエト会計の課題

大祖国戦争はファシスト・ドイツの敗北で終結した。ソ連は戦争に勝利したとはいえ、戦争のため社会主義建設の前進をいちじるしく停滞させたのみならず、戦争によって大きな損失を蒙った。敵が富を略奪したこと、戦費を支出したこと、被占領地域の企業から生産物を受取らなかったことから、ソビエト国民が蒙った物的損失は戦前価格で2兆6,000億ルーブルにのぼり（〔22〕891）、財産の直接の損害は6,790億ルーブルとなった（〔8〕161）。そこで、人民委員会議は、1945年12月1日付の決定で（〔8〕161）、ドイツ軍から解放された地域における企業と組織のバランスから、敵によって完全に壊滅した固定資産と破壊された資材の価額を消却することを、各人民委員部と官庁に許可した。これと関連して、ソ連邦財務人民委員部は、1945年12月20日付の訓令書簡（No.759）で（〔8〕161）、この消却を1946年1月1日のバランスの定款基金の減少でもって処理す

ることを現場に提示した。1945年度の年度報告書では、消却された金額は固定資産と資材とにそれぞれ区別されて「定款基金の動態」の部(No. 3)に表示された。同時にまた、各人民委員部と官庁は1945年の年度報告において、消却記帳の総括的な書類をソ連邦財務人民委員部に提出した。

こうして、ソ連邦財務人民委員部は、戦後初めての1945年度のバランスと会計報告書の作成を平時経済への出発点という新たな見地から取組み、企業と組織の財務活動の改善にむけての最初の仕事を開始していったのである。

1946年3月18日、ソ連邦最高会議は、国民経済の復興といっそうの発展をめざす「1946年から50年のソ連邦国民経済復興発展5カ年計画法」《Закон о пятилетнем плане восстановления и развития народного хозяйства СССР на 1946-1950 гг.》を承認した([6] 246-319)。第4次5カ年計画によって国民経済を復興させるにあたって、当時のソビエト会計において解決しなければならない緊急の課題があった([8] 162)。

第1の課題は、戦時中約2倍以上に増加した巨額の債務が企業のバランスに計上されていたので、まずこの債務をバランスから消却することであった。巨額の債務は企業の財務・経営活動、物的資源の正常な取引を乱し、独立採算制を弱めることになっていたのである。第2の課題は、戦後初期においては、原価引下げ計画は未達成で、原材料の超過支出、生産の管理・サービス費の増大、仕損費の増大がみられたし、棚卸も不十分で、資材も特別の理由なしにバランスからしばしば消却されていたので、これらのことをなくすことであった。第3の課題は、当時、バランスの数は多く、また時にはバランスを作成しない企業も存在していたので、こうした会計の混乱と会計の複雑さを取除くことであった。このような状態は企業長からの経営指導や会計責任者からの会計指導も不十分なものになっていたのである。第4の課題は、戦時中、会計担当者の大半は軍隊にはいり、多くは戦死したため、会計をおこなう十分な経験と資格をもった会計幹部を失ったので、会計の担当者と幹部を早急に養成することであった。そして、以上の諸課題を解決するためには、会計の実施を指導する会計責任者の役割が大きな意義をもつようになってきた。そこで、第5の課題は、

会計責任者に関する新しい規程を制定することであった。会計技法を習得しているのみならず、幅広い経済的知識をもち、企業経営を熟知している会計責任者が必要になってきたのである。

2 会計責任者規程の制定

1947年9月17日、ソ連邦閣僚会議は「国営、協同組合、公共の施設、組織および企業の会計(上級)責任者に関する規程」《Положение о главных(старших) бухгалтерах государственных, кооперативных, общественных учреждений, организаций и предприятий》を承認した([5] 691-699)。この規程は、1932年に制定されたさきの規程の構成と異なって総則、会計責任者の義務、会計責任者の権限、会計責任者の責任という四つの部分からなり、会計責任者の権限、義務、責任の内容を強化し、そして会計責任者の国家統制者としての役割と意義を強調した。新規程の特色は、バランスと報告書の分析を会計責任者の義務とし、会計業務と分析業務の密接な連携を強調した点にあった([4] 53)⁽¹⁾。

1947年の規程によれば、会計責任者の職務は省、中央施設、組織、グラフク、トラスト、連合、コンビナート、300人以上の労働者をもつ企業、協同組合組織、ゴスパンクの施設、傘下に施設をもつその他の国営と公共の施設と組織、会計が独立して貸借対照表を作成している企業において設置されることになった。このため、原則として、独自のバランスをもつすべての個々の企業と組織には、会計責任者が必ず配置されることになった([8] 163)。

規程はつぎのような内容をもっていた([8] 163-164)。会計責任者は自分が所属する企業、組織、施設における会計を組織しその業務を統轄し、そしてすべての下級会計機関を会計責任者に従属させた。また、会計責任者には広範な権限が付与され会計責任者の指示と命令はすべて義務として実行され、その未遂行の責任は企業長にも課せられた。規程は、会計責任者の義務として、①下級の会計系の業務を統制すること、②バランスと報告書を分析すること、③支払原則、決済原則、信用原則を順守すること、④原材料、燃料の支出ノルマを順守し、生産に必要な原材料を確保し、原材料の提供を証憑書類で確認し、その

不足を適切に記帳し、原材料の着服と不正についての資料を裁判所へ適時に送付すること、⑤管理費を節約し、同時に賃金フォンドを規則通りに算定し、正確に支出すること、等を規定した。また、規程は、会計責任者の権限として、①会計責任者からの通達があった時、上級機関は一定の意思決定をしなければならないこと、②企業の指導者が不法な処置をおこなった場合、会計責任者はそれを中止させることができること、③企業の指導者の不法な処置が刑事問題である場合には、会計責任者はこのことを上級指導機関に報告すること、④企業の会計責任者の任命と解任は、上級機関と上級機関の会計責任者の同意を得ておこなわれること、等を規定した。さらに、規程は会計責任者の権限を保障した。例えば、行政上の不当な処分にたいする会計責任者の撤回請求には、管理機関は調査・点検しなければならなくなった。このことは国家統制者として会計責任者が活動できる条件を保障することになった。さらにまた、規程は、会計責任者の責任として、①会計を規則正しく組織すること、②報告書を適時に提出すること、③資材と貨幣資産を保全すること、④経営の財政状態を解明し、その結果を企業長に通告すること、等を規定した。

新しい会計責任者規程の公布と同時に、省と官庁、施設、企業における会計方法にたいする指導がソ連邦財務省に課せられた。ソ連邦財務省は、ソ連邦中央統計局と協力して、その課題を解決していった。同時にまた、ソビエト政府は、ソ連邦高等・中等専門教育省にたいして、大学での会計幹部の養成をめざす会計教育を重視することを指示した。さらに、企業長も、通信教育や教員の出張講義およびその他の教育網を活用しながら、企業の会計担当者の資格をいっそう高めていくことになった（〔8〕165）。

ここに、大戦後の経済復興に対応したソビエト会計の整備にとって一つの前提となる、実際に会計に携わる会計人の問題が解決された（〔16〕17）。

くわえて1947年の規程は、ヨーロッパの社会主義諸国における会計責任者規程の制定の基礎となったのである（〔11〕42）⁽²⁾。

3 会計業務予定表の普及

大戦中の苦難な時代にもかかわらず、サラトフ市の軽工業では、会計における科学的労働組織《HÖT》を研究し、その成果は1944年に会計業務予定表を利用することを創案した。会計業務予定表は各種の計算業務と報告書の作成を科学的に見積られた時間と経費の枠内で実施しようとするものであり⁽³⁾、それは国民経済サラトフ大学の A.И. ロジンスキー教授を中心にして開発され、教授はこの問題についての多くのパンフレットを公表した ([8] 165, [14] 5-6)。

会計業務予定表を採用する以前においては、1944年7月1日の総合四半期報告書は期日より64日も遅れて軽工業サラトフ州管理局に提出されていたが、会計業務予定表を採用した以後においては、10月1日の総合四半期報告書は期日より11日前に完成した ([8] 165)。

サラトフ市の軽工業で採用された会計業務予定表の経験は、ソ連邦軽工業省の中央経理部によって企業に広範に普及させられていった。その結果は、会計業務予定表の導入前には報告書は会計期日後20日間すぎて提出されたが、その導入後には9日間で提出されるという好成績をおさめた。会計業務予定表の普及はモスクワ、レニングラードおよびその他の都市における企業におよんだ。会計業務予定表を採用した企業は、たんに報告書の提出が速くなったばかりでなく、会計の質を改善して、経営を指導するに必要な会計の組織化をもたらしていた ([8] 166)。

ロシア共和国人民委員会議は、サラトフの企業における会計業務予定表の実践を高く評価し、1945年4月30日付の命令で、ロシア共和国人民委員部の企業へサラトフのこの方法を普及させることを提案した。さらに、ソ連邦財務人民委員部の会計と報告書の管理局も、会計業務予定表の実践を調査した結果、1945年12月17日付の書簡で、ソ連邦人民委員部と官庁の中央経理部長にたいして管轄下の企業にこの経験を広く普及させるよう指示した。この指示の内容は、ロシア共和国軽工業省の企業とグラフクでの先進的経験を活用して、会計と報告書を改善する観点から多くの工業企業が会計業務予定表を1946年10月1日ま

で採用するようにする，ということであった。また，企業の各種の経営過程は会計責任者に直属しない管理者，技術者，調達・販売担当者，運送担当者などによって遂行されるので，これらの人びとに経営上の取引を証憑書類で適時に確認されることが要求され，この確認も会計業務予定表に含まれることになった（〔8〕166）。

1946年5月6日，ソ連邦財務省と中央統計局は「企業と組織の会計業務を予定表に移すことに関する方策について」《О мероприятиях по переводу учетной работы предприятий и организаций на график》の書簡を発表した（〔8〕166）。それは会計を組織するにあたって会計業務予定表の果たす役割を積極的に評価し，すべての企業と組織にたいして会計業務と統計業務に会計業務予定表を導入することを推薦した（〔8〕166）。

こうして，会計業務予定表は，会計における無責任性，責任回避，無計画性を取除く効果的な手段の一つとなり，会計業務を律動的なものにした。それはレーニンによって主張された科学的労働組織の原則を会計分野において具体化したものとなったのである。

同時に，ソ連で開発された会計業務予定表は，ヨーロッパの社会主義諸国における会計業務の合理化にとって重要な参考となった（〔11〕47）⁽⁴⁾。

4 材料会計の整備

戦後，材料会計には種々の制度が採用されていた。それらのなかで最も古いものはカード・謄写制度であった。材料会計は計算業務の量は膨大であったばかりでなく，その資料も不正確になりがちになっていた。材料会計には，赤字残，超過支出がしばしばみられ，材料の大量の不足が生じていた。このため，ソ連邦財務人民委員部は，1945年10月30日付の企業における材料会計についての訓令（No.639）で，材料会計を整備することを決定した（〔8〕167）。

これまで材料は1カ月ないし3カ月も記帳されないこともあり，このことは財務・支払規律をいちじるしく乱していた。このため，訓令は企業の調達部と経理部の双方において材料の受領証憑書類の点検方法を決定した。その結果，

材料は受入または納入者からの添付書類の受領時期と関係なく借記されることになった。また、訓令では材料会計は、倉庫においては材料の品目番号を示したカードによって物量指標でおこなわれ、経理部においては物量指標と貨幣指標でおこなわれるようにした。これまでににおいては、払出書類は材料のそれぞれの供給に際して材料を費消する職場で一方的に記入されていた。このような制度のもとでは、企業は1回の材料供給に月平均1万から2万の払出書類を作成し、その数は帳簿2冊から3冊に相当する分量となり、このことは書類整理を困難にし会計をきわめて煩雑なものにしていた。そこで、訓令は材料払出限度カード（計画カード）の採用を推薦し払出書類をいちじるしく改善した。さらに、訓令は材料の価格計算を年度別に設定される計画（固定）価格で実施して、計画価格との差額を特別に計算する方法を推薦した。こうした計画価格の適用は、第1次的証憑書類の処理を速め、変動する材料の物量指標と貨幣指標の合致を保障することとなった。さらにまた、訓令は棚卸の結果によって明らかになった材料の過不足を綿密に分析することを決定した。この決定は生産を犠牲にする材料の任意な消却を防ぐことであった。訓令では材料の不足分と過剰分との相殺は、同一品目の材料であって、同一の点検期日のものであり、しかも材料にたいする責任者が同一人物である場合に限り、例外として許された。材料の不足分をバランスから消却することは、人民委員（またはその代理人）から許可書簡を受取った場合に認められるとした。規定された損失基準内の材料の不足分は、後日に上級機関の追認をうけることで、企業長の判断によって消却されることになった（〔8〕167-168）。

ソ連邦財務人民委員部の訓令は、いくつかの長所があったとはいえ、当時の企業における材料会計の多くの問題点を解決することはできなかった。とくに、倉庫での材料の動きを計算する物量計算と経理部での材料の物量計算と貨幣計算とを同時に実施する、いわゆる並行的計算を訓令では是認したことは、その後の問題点として残った。それは、記帳が適時におこなわれないうえ、倉庫での会計と経理部での会計が遅れ、このため二つの会計データの月末時点での照合をする必要が生じてきた。くわえて、記帳の遅れと時には不正確な記帳は、こ

の照合さえもいちじるしく困難にし、全体としての会計を遅滞させることになったのである（〔8〕168）。

5 基本投資の会計と原価計算の整備

戦後の復興過程は大規模な投資を必要とした。このため、基本建設の原価引下げの問題と、基本投資の会計をいかに整備するかが課題の一つとなった。この課題を解決するため、1945年12月31日、ソ連邦財務人民委員部とソ連邦ゴスプラン中央統計局は「基本活動（基本投資）の会計と原価計算に関する基本規程」《Основные положения по учету и калькулированию себестоимости капитальных работ (капитальных вложений)》を認可した（〔8〕169）。

この規程は原価計算を独立しておこなう材料の品目を規定した。規程はまた、建設に関係する管理運営費およびその他の管理・サービス費の名称を統一し、これらの費用を建設の作業場と経営とにまたは建設客体と組立客体とに配賦する方法を規定した。さらに、建設組織は、見積りと技術上の設計とに一致したすべての費用を会計で把握し、見積り費用と実際の結果とを比較することになった。以上のような改善とともに、規程はつぎの点を要請した。①建設の見積り価額を順守するために組織的な統制を実施すること、②建設過程において建築、組立およびその他の基本建設の原価を明らかにすること、③開始から完成にいたるまでの建設客体としての基本建設の原価を公表すること、④請負建設組織の個々の経営における建設財務計画の実績結果を分析すること（〔8〕169）。

基本規程が認可された1年後の1946年、ソ連邦財務省とソ連邦中央統計局は「請負（建設、組立、設計）組織の基本投資と基本活動の経常会計の勘定計画手引書」《Руководство к плану счетов текущего учета капитальных вложений и основной деятельности подрядных (строительных, монтажных и проектных) организаций》を作成した（〔8〕170）。この勘定計画は1940年から工業企業に導入された勘定計画と類似したものであったが、それはソ連邦財務省による基本建設会計に関する規程の作成に役立った。

6 証憑書類規程と棚卸規程の整備

1946年1月、ソ連邦財務人民委員部は「企業と経済組織の会計における証憑書類と記帳に関する規程」《Положение о документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций》を公布した（〔8〕170）。この規程は、1926年に制定された6カ条からなる簡単な規程と異なって、39カ条からなる詳細な計算に関する内容を規定した。規程は四つの部分に大別され、第1の部においては、国民経済の各部門の企業は統一勘定計画にもとづいて若干の例外をのぞき複式簿記による会計の実施を義務づけ、第2の部においては、会計の証憑書類にたいする要件を詳細に規定し、第3の部においては、計算記録表の問題をグループ別に規定し、第4の部においては、証憑書類等の会計古記録の保管を規定した（〔4〕32）。

新規程は、バランスの作成をともなった複式簿記による会計の実施を規定するとともに、証憑書類による経済取引の反映を整備することを意図した。それはこの時期における会計の改善にとっての大きな役割を果す重要な施策の一つであった（〔8〕170）。

だが、1946年の規程は手記にもとづいて計算方法を採用していた企業が多数であった段階において制定されたので、その後における会計の機械化が進展する過程でこの規程は再検討されて、1958年3月1日に新しい規程が制定されることとなった（〔4〕33）。

1947年7月、ソ連邦財務省は「企業と経済組織の経営財産の棚卸に関する基本規程」《Основные положения по инвентаризации хозяйственных средств предприятия и хозорганов》を認可した（〔8〕170）。この規程は、棚卸に関する一般的な規定の外に、①固定資産の棚卸、②材料と商品の棚卸、③仕掛品、未完成基本投資、未完成大修繕、予備財産の棚卸、④固定資産、商品と資材、仕掛品、未完成活動業務の棚卸照合一覧表の作成、⑤現金の棚卸、⑥支出、将来の収支、当面の支払のための予備額の棚卸、⑦地所、鉱物産地、山林区の棚卸、⑧棚卸差額の調整法と棚卸結果の確認法を規定した。規程によれば、年度

棚卸の外に、資材については年1回以上の点検が要求され、とくに頻繁に変動し不足が発生しやすい材料については年2回ないし3回以上の点検が要求された。また、規程は仕掛品については、毎月棚卸を実施したうえで1月1日現在で棚卸をすることを規定した〔8〕170)。

さらに、規程は、年度報告書の注解として「棚卸」の部に年間の「固定資産と商品・資材の棚卸結果の一覧表」を作成し表示することを指示し、この一覧表によって棚卸によって発見された過不足の内容を詳細に分析できるようにした〔8〕171)。

1947年の棚卸の基本規程は1955年11月21日まで効力をもった。

7 勘定計画と中小企業会計の指導

ソ連邦財務省は、1940年10月9日に認可したさきの勘定計画における勘定の使途と構造の理解を統一させるために、「工業企業の基本活動の經常会計の勘定計画にたいする指導方針」《Руководство к плану счетов текущего учета основной деятельности промышленных предприятий》を1946年に作成し公表した〔8〕171)。この指導方針は、各勘定の構造、その内容、勘定の相互関連を詳細に説明し、生産企業の基本的経済取引の勘定の相互関連図式を示した。

また、当時、地方(市)、州に所属する工業企業では、膨大な会計業務が存在し、会計は遅れていた。この欠点を取除くために、1946年末に、ソ連邦財務省は「規程 No.900」《Положение No.900》を発表した〔8〕171)。この規程は、中小企業にたいしては、すべての種類の活動についてバランスを作成し、同時に簡略化された複式簿記による会計を採用することを推薦した。だが、この1946年の簡略化された勘定計画には、例えば若干の異種の勘定が一つの勘定に統合されているといった重要な欠陥があった。

8 通貨改革にともなう会計の整備

1947年12月14日、ソ連邦閣僚会議と全ソ連邦共産党(ボ)中央委員会は「通貨改革の実施と食料品ならびに工業製品の切符制廃止について」《О проведе-

нии денежной реформы и отмене карточек на продовольственные и промышленные товары》を決議した（〔6〕460-467）。切符制の廃止とともに、これまで存在していた配給価格以外の数種の価格は単一の固定価格に統一され⁽⁵⁾、新価格はおおむね配給価格と非配給店での価格の中間にきめられた。同時に実施された通貨改革は、戦時中からのインフレ的現象を終らせ、貨幣流通量を実状にあったものにし、投機を一掃してルーブルの購買力を引上げることを目的とした。このため、国営企業、コルホーズなどの手持現金は10対1、コルホーズの預貯金は5対4で交換された⁽⁶⁾。

1947年の通貨改革はソビエトの会計担当者の前に大きな重要な課題を提起した。まず、統一価格の設定と関連して、資材を再評価してその結果を早急に正確に算定することが必要となった。さらに、債務も再評価してその額を正確に決定し、それをバランスと報告書に適時に計上することが必要となった。このことと関連して、1947年12月16日、ソ連邦財務省は特別の訓令を公布し、12月27日には、すべての工業省、財務機関、ゴスバンクおよび長期投資銀行にたいして、「通貨改革の実施にともなう財産と債務の再評価額の計算方法について」《О порядке учета сумм переоценки средств и долговых обязательств в связи с проведением денежной реформы》の訓令書簡（№.1060）を送付した（〔8〕172）。

この書簡では、1947年12月16日における国営、協同組合、公共の企業、組織、施設にとっての貨幣資産残高の再評価額は、このために開設された特別の借方勘定（勘定番号のない勘定）に計上しなければならないと指示した。この特別の勘定が「1947年12月16日現在の現金残高の再評価」なる借方勘定である。12月16日現在に残った前払金は規定された確認書類にもとづいて再評価され、その額はこのために開設された特別の借方勘定（勘定番号のない勘定）である「1947年12月16日現在の前払金残高の再評価」勘定に計上された。こうした前払金の支出報告書を提出しなかった場合には、前払金残高は再評価されず、債務と同様になり、前払金1ルーブルにたいし新通貨1ルーブルで支弁しなければならないとした（〔8〕172）。

また書簡では、12月16日以前に定期休暇にはいった労働者と勤務員の算定賃金は、このために特別に開設された「休暇中の人、給費生および聴講生との再決済の未払金」なる借方勘定（勘定番号のない勘定）に計上すると規定した。そしてこの場合、未払金は1947年12月16日からの休暇日に相当する実際支払額の0.9の額で評価されるところとした。こうした方法によって、生産から離れて学習をしている給費生や聴講生の賃金の未払額が算定された（〔8〕172-173）。

さらに、労働者・勤務員勘定、支払金未受領者勘定、各種の信用勘定、12月16日以前の未整理の前払金勘定のそれぞれの支払金額は再評価され、その額はこのために特別に開設された「1947年12月16日現在の債務の再評価」なる貸方勘定（勘定番号のない勘定）に計上された（〔8〕173）。

そして、国営、協同組合、公共の組織、企業、施設で開設されたすべての勘定の残高は、1948年1月1日現在のバランスにおいて、バランス総計の前の借方と貸方の特別の部にそれぞれの項目で表示されることになった（〔8〕173）。

ソ連邦財務省は1948年4月3日付の訓令書簡を全ソ消費組合中央連合に送付し、つぎの事柄を通告した。通告の内容は、①1947年12月16日に発生した貨幣資産の減少額は1947年度の消費組合組織の利潤総額でもって賄い、②これと関連して、消費組合組織からの国庫への納付金を減少させること、③そして、すべての消費組合組織は1948年1月1日のバランスと損益表を修正し、④修正したこれらの報告書を財務機関に提出すること、であった（〔8〕173）。

通貨改革の実施直後、ソ連邦閣僚会議は1949年1月15日付で「企業、施設および組織の現金取引実施に関する規程」《Положение о ведении кассовых операций предприятиям, учреждениями и организациями》を公布した（〔8〕173）。この規程は、現金取引にたいする統制を強化するために、貨幣資産の会計を若干変更してそれを正確なものにした。それとともに、規程は、決済勘定と当座勘定による貨幣資産の現行の保全方法、銀行で受取った資金の目的使途別の利用を確認し、現金係の義務と責任、前払金の支払方法を規定し、統一書式による現金取引の証憑書類、現金出納伝票の記入を指示し、目的使途別の手持現金の利用にたいする統制のための帳簿（形式 No. K-2）を設定した。さらに、賃金

の支払は現金支出伝票を必要としない一覧表でおこなわれるとした。この一覧表は現金係からの貨幣受領後3日以内で記帳されるものであった([8] 173-174)。

現金帳簿の形態も大きく変化した。従来は、現金帳簿はコピー用紙を介してエンピツで記帳することも許されていたが、新しい規程では、それはインクのみで記帳されることになった。現金係の業務計画書についても個々の書式用紙を作成することを提案した([8] 174)。

現金取引についてのこの規程は、貨幣資産の会計を改良させると同時に、ソ連邦国家銀行にたいしても大きな影響を与えた。

こうして、通貨改革とそれにとまなう会計の整備は、ルーブルによる統制を強化し、企業の財務活動の改善を促進させることになったのである。

9 卸売価格の改訂と原価計算の改革

1949年1月、卸売価格と貨物運賃率の改訂がおこなわれた。この改訂の目的は、1949年から50年の間に、工業と運輸のすべての部門における企業活動に利益をもたらす、赤字をなくすことであった。このことと関連して、1949年4月30日、ソ連邦財務省は、生産物原価に算入される材料費の値上り額と、また生産物の販売から得た追加の売上高とをそれぞれ計算し、1949年の報告書に表示することを訓令で指示した([8] 174)。

この訓令は生産費の計算と生産物の原価計算に変更をもたらした。1949年1月からは、すべての工業企業は生産勘定にある資材を1949年の価格で記帳することになった。また、資材の動態の計算、生産費の計算、生産物の実際原価の算定は、1949年に導入された卸売価格、貨物運賃率および諸掛費の新しい計画価格にもとづいて計算されることとなった。材料の計画価格からの背離は、材料の実際調達価格と新しい計画価格との差額として処理されることになった。さらに、生産で費消される資材の値上り額は、この額が生産物の実際原価に与える影響の額とともに、バランス勘定の外で適時に明らかにされ、定期報告書に表示することにした。実際の工場総原価と商業原価は、1949年の価格と料金とによる費用総額にもとづいて原価計算されることとなった。同時に訓令は、

値上り額と生産物原価へのその影響の額を計算する方法を推薦し⁽⁷⁾、卸売価格の変更との関連で、生産物の販売から得た追加の売上高を会計の定期報告書に系統的に表示することを規定した ([8] 174-175)。

10 流動資産回転率の促進運動と会計

第4次5カ年計画期の完成段階に、流動資産回転率⁽⁸⁾を促進させて、流動資産の利用を向上させようとする社会主義競争が展開された。この運動は、戦後経済を復興するにあたって、一方に原材料、燃料等の流動資産をもっている企業と他方にそれらの資産に不足している企業とがあって、この不均等を取除くための新しい形態の社会主義競争であった。

流動資産回転率の促進運動においては、企業はこの社会主義競争の成果を定期的に点検し、流動資産回転率の加速化の結果を明らかにすることになった。その際、流動資産回転率を、ある企業では1年間の流動資産回転数として算定し、他の企業では回転期間として算定し、別の他の企業では生産高1ルーブル当りの流動資産の費用から算定した。つまり、流動資産回転率の指標の算定方法に統一がなかったのである。このため、ソ連邦財務省とソ連邦中央統計局は、1949年4月14日付の書簡で、流動資産回転率の算定方法を指示した ([8] 175, [21] 59)⁽⁹⁾。

この書簡の内容はつぎのようであった ([8] 176)。①工業企業の流動資産回転率の指標は、取引税を除いた現行卸売価格による企業の実現した全商品生産物の価額と、企業の流動資産の実際在高に関する報告バランス資料とにもとづいて算定すること、②流動資産回転率は、企業の全流動資産について、また基準化される流動資産⁽¹⁰⁾について算定すること、③企業の流動資産回転率の指標は日数で示され、それは1日の実現取引額にたいする流動資産の平均在高の比率で決定すること、④1カ月間の流動資産の平均実際在高は月初めの在高と月末の在高の合計を2で除して算出し、四半期間の平均実際在高は3カ月間の三つの平均在高の合計を3で除して算出し、1年間のそれは四つの四半期平均在高の合計を4で除して算定すること、⑤企業の流動資産回転率の計画指標は基準

化される流動資産についてのみ設定すること、⑥回転率の加速度化によって過剰の流動資産が発生する場合、過去の会計期間の回転率と当該会計期間の実際取引額とにもとづいて会計期間中に必要とする流動資産の需要額を算出し、この需要額を超過した額が回転率の加速度化によって過剰となった流動資産額となること。

さらに書簡では、流動資産回転率の指標は、生産物原価についての計画遂行指標とならんで、会計報告書に表示されることとした。

こうして、流動資産回転率の促進運動において、会計担当者は経理面から運動に参加し、大きな役割を果たした⁽¹¹⁾。

11 集計表式仕訳指図書形態の導入

経済取引を正確にしかも適時に記帳し、そして会計の質を高めるためには、帳簿組織が確立していることが必要である。これまでソ連工業においては、ソビエトの専門家によって、1925年から27年にかけて開発されたカード式形態や1928年から30年にかけて開発された仕訳指図書式形態が広く採用されていた（〔9〕207-208）。

ところが、長期間にわたって帳簿組織の改善に取り組んできたソビエト研究集団の成果と、若干の企業における先進的な帳簿組織の試験的な採用の結果とをふまえて、1940年代末には、多くのソ連工業に集計表式仕訳指図書形態と呼ばれる帳簿組織が導入されていった（〔1〕248,〔8〕177）⁽¹²⁾。それはモスクワの製紙工業、森林工業の企業や発電所等で集計表式仕訳指図書形態を試験的に採用し、その結果を総括してこの形態の模範帳簿組織を作成し、導入されていったのである。

ソ連邦財務省は、1949年5月26日付の書簡（No. 744）で集計表式仕訳指図書形態の採用を推薦するとともに、この形態は、①年代的計算記録と組織的計算記録とを統合した特殊な集計表式仕訳指図書の採用、②月次、四半期、年度の会計報告書の作成のための分類記帳の実施、③従来の仕訳指図書の廃止、④分析計算表の削減、⑤月次取引の均等・適時な記帳、を前提とする帳簿組織であ

ることを強調した ([8] 177)。

さらにソ連邦財務省は、1949年10月10日付の書簡 (No.1423) で、集計表式仕訳指図書形態を最良の合理的な帳簿組織と判定して、この帳簿組織を1950年のうちに採用するように工業省と官庁に勧告した ([8] 178)。

集計表式仕訳指図書形態の開発とその採用は、ソビエト会計組織論の分野における当時の大きな成果であった。

そして、この成果はヨーロッパの社会主義諸国における会計の組織化のための重要な参考となったのである ([11] 45)⁴³⁾。

12 会計の機械化にむけて

1930年代初期からすでに開始されていたソ連における会計の機械化の展開は、第2次世界大戦によって停滞を余儀なくされた。戦争は計算機の生産を停止させ、多くの計算装置は敵によって破壊された。こうした状況のもとで、1945年には早くも、ソビエト政府は、①2年間で非稼動計算機の早急な再生と現存計算機の正確な利用、②計算機を十分に活用できない企業と組織での機械の利用停止とその計算機他企業と組織への再配分、③計算機修繕工場の「ソユーズマシウチョート」《Союзмашучет》(今日のソ連邦計算業務総管理局《Главное управление вычислительных работ СССР》)の創設についての指令をだした。そして戦後ただちに、計算機の生産に着手した ([12] 38)。

ソ連工業は、戦後第1年目から穿孔機、管理機、分類機、会計機を生産を、その後には集計穿孔機の生産を開始した。その結果、1947年から56年のうちに計算機の生産は戦前の10年間と比較して3倍ないし3.5倍に増加し、また同期間中に東ドイツから大量の機械が輸入された ([12] 38)⁴⁴⁾。

しかし、会計の機械化の発展はみられたものの、戦後においては、原則として計算機は個々の職場で採用されていたにすぎず、例えば工業企業では計算機は労働と賃金の計算、材料会計のために主として利用された。また、設置された計算機が実際に稼動するまでに長い期日を必要とした。さらに、会計の機械化水準は計算機を活用して国民経済の管理と計画化をおこなうことができるま

でに到達していなかった。こうした事態を取除くため、①新型の計算機の生産を増大し、その利用を改良すること、②会計の機械化のための専門家を養成することの施策がとられ、その結果、1949年秋から、会計の機械化のための幹部養成が再開されて専門家の数を拡大し、同じ年度には、計算機製造科学研究所《Научно-исследовательский институт счетного машиностроения》(略して Нисчетмаш) が創設されて一連の新型の計算機を案出していった。また、1951年には、設置された計算機を早期に稼働させるために、計算機の先進的活用の経験を普及させると同時に、機械習熟期間に制限がつけられることになった([12] 38)。

お わ り に

1946年から1950年までのソビエト会計の史実をみてきたが、この考察から、まず明らかになったことは、第1に、戦争によって破壊消滅した資産を消却し、戦時経済下の巨額の債務を整理して、第2次世界大戦中余儀なくされた会計の変則的な実施からの後遺症を逸早く取除いたこと、そして、平時経済下の会計の正常な実施にとって指導的な役割を果す会計責任者のための規程が制定されたこと、第2に、戦時中のインフレ的現象を終息させ投機を一掃するための通貨改革の実施と均符配給制の廃止にあたっては、貨幣資産と債務を再評価しその額を正確に算定して、その後の企業の財務活動の改善の前提がつけられたこと、第3に、企業の収益性を上げるために実施された1949年の卸売価格の改訂とともに、生産物の原価計算に修正がくわえられたこと、第4に、流動資産回転促進運動という新しい社会主義競争の展開のもとでは、流動資産回転率を算定する統一的な指標が決定されたこと、などである。そしてこれらのことは、国民経済の復興といっそうの発展をめざす第4次5カ年計画の課題にたいしてソビエト会計が直接応えていくことのなかで進展していったものであった。

これまでの考察から、つぎに明らかになったことは、第5に、会計業務予定表の普及、集計表式仕訳指図書形態の採用がおこなわれたこと、第6に、材料会計と基本建設会計の整備、統一勘定計画の指導、証憑書類と棚卸の規程の修

正がおこなわれたこと、第7に、計算機の生産に着手して会計の機械化への活動が再開されたこと、などである。そしてこれらのことは、第4次5カ年計画の遂行過程でソビエト会計が、新しい会計の方法、形態を開発し、従来の会計の方法、法規を整理し、会計をいっそう機械化していくなかで進展していったものであった。そして、戦時中、刊行を中断していた月刊誌『会計』《Бухгалтерский учет》は、1946年に再刊されるとともに ([15] 51)、会計に関する教科書、参考書、モノグラフ、専門書も多数出版されるにいたった ([13] 53)⁹⁹

くわえて、当時、制定された会計法規、開発された会計の方法や形態は、第2次世界大戦後に成立したヨーロッパの社会主義諸国における会計の再編成にとって貴重な参考となっていたのである。

1949年11月、1938年に設定された各人民委員部別の平均償却率は、減価償却中の大修繕用控除の比重を増大させる方向で改訂された ([2] 153, [3] 100)¹⁰⁰。この改訂の近因は、1949年の卸売価格の変更によるものであったが、同時にその遠因は、初めには制限され後には大修繕用基金を国庫へ収納して実施されなくなった戦時中の固定資産大修繕が、戦後、国民経済の復興のために破壊された固定資産の再生にむけて、基本投資の増大とともに再開され拡大していったことに求めることができる ([17] 63)。そして、戦後一時期におこなわれた国庫からの大修繕への融資も廃止され、企業は自己管轄下の大修繕用基金で大修繕活動をおこなうことになっていった。つまり、戦時経済での減価償却会計の変則的な実施は清算され、更新用控除とともに大修繕用控除を同時に実施する従来の減価償却会計が復活したといえる。規則に従った減価償却会計への復帰は、ソ連の工業生産額が戦前の水準に達しそれをこえた時期に丁度対応しており、1949年の時点でソビエト会計が正常に実施されるようになったことを示す一つの指標であった。

ここに、ソビエト会計は、会計の正常な実施を妨げた戦争の影響を払拭すると同時に、期限前に達成された第4次5カ年計画の遂行にとって大きな役割を果たしたのである。

(1) ソ連における会計責任者の意義、歴史等についてのより詳細な内容については引用文献〔27〕を参照されたい。

(2) ヨーロッパの社会主義国の多くは、1950年から52年にかけて一連の会計法規が制定されたが、なかでも、会計責任者規程は、ソ連の「1947年9月に承認された『国営、協同組合、公共の施設、組織および企業の会計(上級)責任者に関する規程』を基礎にしている」(〔11〕42)のである。それはつぎの規程であった。

①1950年1月20日付ポーランド閣僚会議決定「会計(上級)責任者の権限と義務について」《О правах и обязанностях главных (старших) бухгалтеров》, ②1950年12月23日付ブルガリア閣僚会議決定「会計(上級)責任者に関する命令」《Распоряжение о главных (старших) бухгалтерах》, ③ハンガリー閣僚会議決定 No. 125「企業の会計責任者について」《О главных бухгалтеров предприятий》, ④1952年11月15日付チェコスロヴァキア政府決定「会計(上級)責任者の権限、義務、責任についてと計算職務の組織化について」《О правах, обязанностях и ответственности главных (старших) бухгалтеров и об организации учетной службы》。なお、ルーマニアでは1948年末に、東ドイツでは1948年中頃に、会計責任者の権限と義務が規定された(〔11〕42)。

(3) 今日、ソ連の会計辞典では、この会計業務予定表はつぎのように説明されている。「会計業務予定表とは会計担当者間に会計業務を割当てることである。予定表は、労働時間の合理的利用と計算労働の生産性向上を促進させ、律動的業務のための条件をつくり、当該業務の質と遂行期間にたいする各会計担当者の責任を引上げる。予定表には、①各会計担当者の業務の日割計画(具体的な業務の遂行期間)、②各会計網(会計グループ、経理部課等)の会計業務の期間と内容、③報告書の作成、点検および提出の期間が示されている。認可された会計業務予定表のヒナ型はない。それは企業の会計責任者によって承認される」(〔7〕36-37,〔10〕63-64)。

(4) 例えば、「東ドイツとハンガリーにおいては、1953年から56年にかけて A. ロジンスキー教授によって提案された会計業務予定表の普及に大きな関心が払われた」(〔11〕47)のである。そして、ハンガリーでは、鋼鉄製品工場の専門家は会計業務予定表に注目し、その結果、報告書作成の期間短縮のための広範な運動が展開され、また、ブルガリアでは、政府委員会がソビエト会計の経験を参照して会計業務の合理化を討議し、その結果、閣僚会議は1957年に会計報告書と財務報告書の削減に関する特別決議を採択した(〔11〕47)。

(5) 従来、存在していた価格としては、政府配給店の配給価格、政府の商業店(非配給の)価格(この店での購入は切符はいらなかったが、値段は高い)、生産協同組合販売店の価格(政府の非配給店の価格とほぼおなじ)、委託販売店の価格(同前)、コルホーズ市場の価格があった(〔18〕116)。

(6) なお、個人の預貯金については、3,000ルーブル以下の預貯金は1対1、3,000か

- ら 10,000ルーブルのものは3対2, 10,000ルーブル以上のものは2対1の比率で交換された。この結果、現金で貨幣を退蔵していたものは相当の打撃をうけたが、預貯金者のうち80%をしめる預貯金3,000ルーブル以下のものは、通貨改革の実施でかえってその価値を高め、とくに低所得者の都市労働者の実質所得はこの改革で引上げられた ([18] 117)。
- (7) 推薦された方法としては、①直接計算法、②平均算定法、③固定係数法があった ([8] 175)。
- (8) 今日、ソ連の会計辞典では、この流動資産回転率はつぎのように説明されている。「流動資産回転率とは日数による流動資産の1回転の長さを、あるいは一定期間におけるその回転数を示した経済指標である。この指標は流動資産の利用効率を明らかにする。流動資産回転率の加速化は生産物の追加生産やその他の目的に利用される資産を捻出させる。それは流動資産の同一量のもとでより多くの生産物を産出させ、その実現をより速くさせ、そしてそれによって財政状態を改善させることを企業に可能ならしめる」 ([7] 81-82, [10] 121)。
- (9) この点についてのより詳細な内容については引用文献 [21] の59ページを参照されたい。
- (10) 基準化される流動資産は基準化流動資産と呼ばれる。この基準化流動資産とは、企業が中断なしに生産物の生産と実現の過程をおこなうために必要な残高を計画する流動資産のことである。流動資産は流動ファンド（原材料、燃料、半製品等）と流通ファンド（製品、引渡商品、貨幣資産等）からなるが、一般に、引渡商品と貨幣資産は基準化されない非基準化流動資産であり、それ以外の流動資産が基準化流動資産となる。
- (11) なお、当時の流動資産回転率の促進運動については、この運動が一時的なカンパニアに終わったとするつぎのような見解がある。流動資産回転率の促進運動は、流動資産の回転を加速化させることを目標としたが、実は余力の手持ち資産を手放してそれを不足している企業へ提供することを目的としたものであった。しかし、当時の独立採算制のものとは、企業は生産ファンドを無償で受取り、企業の利潤は生産原価と対比されるだけであり、1965年以降の経済改革実施後にみられるような、生産ファンドの有償制もなく、生産ファンドにたいする利潤の比率（利潤率）も企業活動の業績評価指標として重視されていなかった。つまり、資産を提供する企業に何らかの利益を保障する制度がなかったのである。このため、1949年にモスクワの諸企業が資産回転の加速化により13億ルーブル以上の資産を放出し、再分配したとはいえ、流動資産回転率の促進運動は一時的なカンパニアに終わったという ([19] 275)。
- (12) 集計表式仕訳指図書形態の内容については引用文献 [20] の303ページを参照されたい。
- (13) ヨーロッパの社会主義諸国では、「1953年から57年にかけて、ソビエトの集計表式

仕訳指図書形態の普及と導入に大きな注意が払われた」(〔11〕45)。そして、「各国におけるソビエトの集計表式仕訳指図書形態の導入はそれぞれの国の特殊性をもっていった」(〔11〕46)のである。

例えば、ポーランドとチェコスロヴァキアにおいては、ソ連の集計表式仕訳指図書形態を若干修正した会計形態が採用された。東ドイツでは、ソ連の集計表式仕訳指図書形態の有効性をめぐって紙上討論をおこなったが、その有効性は否定され、これまで採用していたカード式形態のもとでも、会計業務の軽減と簡略化は可能であり、計算機も活用できるうえ、カード式形態を長期間好成績に利用してきたとの理由から、従来のカード式形態の採用を継続し、ソ連の集計表式仕訳指図書形態は部分的に採用された。ルーマニアでは、ソ連の集計表式仕訳指図書形態は採用されず、これまでのカード式形態が採用された。それはカード式形態が非常に簡単で便利であっただけでなく、この形態に使用されるカードや用紙をきわめて多くもっていたという理由からであった(〔11〕46)。

04 1947年から56年のいつの時点で東ドイツの計算機がソ連へ導入されたかは定かでない。ただ、ヨーロッパの社会主義国の「各国においては、会計業務の機械化の水準は同一でなかった。チェコスロヴァキアと東ドイツにおいては、会計の機械化は戦前すでに比較的高い水準に達していたが、他方その他の諸国では、1960年代の中葉まで手労働による会計が主であった。ブルガリア、ポーランド、ルーマニア、ハンガリーでは、合計機、会計機が丁度普及した時であった。大企業でも穿孔機の利用は限られていた。これは主として計算機を製作する特殊な土台をもっていなかったことによるものであった」(〔11〕47)といわれている。こうした状況のもとで、会計の機械化が比較的高い水準にあった東ドイツからソ連は計算機を輸入したのである。

05 1946年から50年にかけてソ連で出版された会計文献については引用文献〔25〕を参照されたい。

06 この点については、引用文献〔23〕の35ページと〔24〕の237ページを参照されたい。

引用文献

本文中では各文献の番号および必要に応じてページ数のみを掲げた。

- 〔1〕 В. Макаров, М. Белоусов, Теория бухгалтерского учета, М., 1955.
- 〔2〕 С. Щенков, Амортизация основных средств промышленности, Редакторы Р. Логовинская, О. Толыпина, Вопросы советских финансов, М., 1956.
- 〔3〕 П. Бунич, Амортизация основных фондов в промышленности, М., 1957.
- 〔4〕 Н.Р. Вейцман, Очерки по бухгалтерскому учету и анализу, М., 1958.
- 〔5〕 Законодательные акты по вопросам народного хозяйства СССР, Том 1, М., 1961.

- [6] Решения партии и правительства по хозяйственным вопросам, Том 3, М., 1968.
- [7] П.А. Костюк, Бухгалтерский словарь, Минск, 1971.
- [8] В. А. Маздоров, История развития бухгалтерского учета в СССР(1917-1972 гг.), М., 1972.
- [9] В.Г. Макаров, Теория бухгалтерского учета, 3-е изд., перераб. и доп. М., 1983.
- [10] П.А. Костюк, Словарь бухгалтера, 2-е изд., перераб. и доп. Минск, 1984.
- [11] И.С. Мацкевичюс, Организация бухгалтерского учета в странах—членах СЭВ, М., 1984.
- [12] В. Исаков, Развитие механизации советского учета, «Бухгалтерский учет», No.10, 1967.
- [13] М. Баканов, Из истории развития экономического анализа, «Бухгалтерский учет», No.10, 1967.
- [14] Передовая, Учет и контроль в суровые годы Великой Отечественной войны, «Бухгалтерский учет», No.5, 1975.
- [15] Н.Р. Вейцман, От 10,000 до 153,000 экземпляров журнала ежемесячно, «Бухгалтерский учет», No.12, 1977.
- [16] А.А. Шпиг, Развитие бухгалтерского контроля в СССР, «Бухгалтерский учет», No.2, 1978.
- [17] С.И. Шульман, Об истории развития учета амортизационных отчислений, «Бухгалтерский учет», No.4, 1978.
- [18] 木原正雄著, ソ連邦の社会主義経済, 法律文化社, 1961.
- [19] 平館利雄著, ソヴェト計画経済の展開, 新評論, 1968.
- [20] 真下満著, ソビエト会计学, 未来社, 1975.
- [21] 竹浪祥一郎訳, ソ同盟科学院経済学研究所編, ソヴェト工業経済学(下巻), 東洋経済新報社, 1958.
- [22] 日本共産党中央委員会宣伝教育部訳, ソ連邦共産党史3, 日本共産党中央委員会, 1960.
- [23] 拙著, ソビエト減価償却論争, 未来社, 1968.
- [24] 拙著, 現代社会主義の会計構造, 大月書店, 1983.
- [25] 拙稿, ソ連邦における会計発達史の研究, 『明治大学社会科学研究所年報』, 第23号, 1982.
- [26] 拙稿, ソビエト会計発達史—1941年から1945年まで, 『明大商学論叢』, 第67巻第1号, 1984.
- [27] 拙稿, ソ連における会計の指導機構と会計責任者について, 『明大商学論叢』, 第67巻第2~7号, 1985.